

Sygn. akt: KIO 1476/10

WYROK
z dnia 30 lipca 2010 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Katarzyna Ronikier – Dolańska

Protokolant: Łukasz Listkiewicz

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 26 lipca 2010 r. w Warszawie odwołania wniesionego w dniu 14 lipca 2010 r. **przez Krzysztofa Krawczyka prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Przedsiębiorstwo Budowlane WITKA Krzysztof Krawczyk, ul. Kołobrzaska 50h, 10-434 Olsztyn**, w postępowaniu prowadzonym przez zamawiającego **Gminę Miejską Lidzbark Warmiński, ul. A. Świętochowskiego 14, 11-100 Lidzbark Warmiński**,

przy udziale **Ekoinbud sp. z o.o., ul. Wielkopolska 5A, 80-180 Gdańsk** zgłaszającego przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego

orzeka:

1. oddala odwołanie;

2. kosztami postępowania obciąża Krzysztofa Krawczyka prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Przedsiębiorstwo Budowlane WITKA Krzysztof Krawczyk, ul. Kołobrzaska 50h, 10-434 Olsztyn i nakazuje zaliczyć na rzecz Urzędu Zamówień Publicznych wpis w wysokości 10 000 zł 00 gr (słownie: dziesięć tysięcy złotych zero groszy) uiszczony przez **Krzysztofa Krawczyka prowadzącego działalność gospodarczą**

pod nazwą Przedsiębiorstwo Budowlane WITKA Krzysztof Krawczyk, ul. Kołobrzeska 50h, 10-434 Olsztyn.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (tj. Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759) na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w **Olsztynie**.

.....

Uzasadnienie

Gmina Miejska Lidzbark Warmiński, ul. A. Świętochowskiego 14, 11-100 Lidzbark Warmiński zwana dalej „zamawiającym”, działając na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (tj. Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759) zwanej dalej „ustawą” lub „Pzp”, prowadzi, w trybie przetargu nieograniczonego, postępowanie w celu zawarcia umowy na realizację projektu pn. *„Rewitalizacja centrum starego miasta etap I – mury obronne”*.

Szacunkowa wartość zamówienia jest niższa niż kwoty wskazane w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie przepisu art. 11 ust. 8 Pzp.

Postępowanie o udzielenie zamówienia wszczęto dnia 21 maja 2010 r. publikując ogłoszenie o zamówieniu na stronie internetowej zamawiającego oraz w jego siedzibie (wydruk ze strony internetowej oraz adnotacja o zamieszczeniu ogłoszenia na tablicy ogłoszeń w aktach sprawy), jak również zamieszczając je w Biuletynie Zamówień Publicznych – nr ogłoszenia 139742-2010.

W dniu 9 lipca 2010 r. zamawiający poinformował Krzysztofa Krawczyka prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Przedsiębiorstwo Budowlane WITKA Krzysztof Krawczyk, ul. Kołobrzaska 50h, 10-434 Olsztyn (dalej „odwołujący”) za pośrednictwem faksu oraz drogą elektroniczną (wydruk z poczty elektronicznej zamawiającego oraz potwierdzenie otrzymania faksu w aktach sprawy) m.in. o wyborze jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez przystępującego oraz o odrzuceniu oferty odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, bowiem zdaniem zamawiającego zawiera błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu dla całości zamówienia 22 % stawki podatku VAT.

Dnia 14 lipca 2010 r. odwołujący wniósł odwołanie do Prezesowi Izby (wpływ bezpośredni potwierdzony prezentatą). Kopię odwołania przekazał zamawiającemu tego samego dnia za pośrednictwem faksu (raport transmisji faksu załączony do odwołania).

Odwołanie zostało złożone wobec czynności odrzucenia oferty odwołującego z postępowania, której to czynności odwołujący zarzucił naruszenie:

- art. 7 ust. 1 i 3 ustawy poprzez naruszenie zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców;
- art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy poprzez bezprawne odrzucenie oferty odwołującego i uznanie, że zawiera błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu nieprawidłowej stawki podatku VAT;
- art. 91 ust. 1 ustawy poprzez wybór oferty, która nie jest ofertą najkorzystniejszą.

W wyniku opisanych powyżej naruszeń odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie zamawiającemu:

- unieważnienia czynności wyboru jako najkorzystniejszej oferty Ekoinbud sp. z o.o. oraz unieważnienia czynności odrzucenia oferty odwołującego;
- dokonania powtórnej czynności badania i oceny ofert, z uwzględnieniem oferty odwołującego.

W uzasadnieniu do podniesionych w odwołaniu zarzutów odwołujący uznał, iż zamawiający bezzasadnie odrzucił jego ofertę na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy z uwagi na błąd w obliczeniu ceny polegający na nieprawidłowym zastosowaniu stawki podatku VAT. Podniósł, że w przedmiotowym postępowaniu jako jedyne kryterium oceny ofert wskazano cenę, a wynagrodzenie określone przez zamawiającego jest wynagrodzeniem ryczałtowym i musi obejmować wszelkie koszty związane z wykonaniem całego zakresu przedmiotu zamówienia, łącznie z obowiązującym podatkiem VAT, ewentualnymi zniżkami i upustami zaproponowanymi przez wykonawcę.

Podkreślił, że z błędem w obliczeniu ceny mamy do czynienia w sytuacji błędnego wskazania stawki podatku VAT dla danego rodzaju robót. W części IV pkt 7 specyfikacji istotnych warunków zamówienia (dalej „siwz”), zamawiający określił przedmiot zamówienia według Wspólnego Słownika Zamówień (CPV): 45212314-0 - Roboty budowlane w zakresie pomników historycznych lub miejsc pamięci, 45111200-0 - Roboty w zakresie przygotowania

terenu pod budowę i roboty ziemne, 45111300-1 - Roboty rozbiórkowe, 45453100-8 - Roboty renowacyjne, 45232130-2 - Roboty budowlane w zakresie rurociągów do odprowadzania wody burzowej, 45232452-5 - Roboty odwadniające, 45233200-1 - Roboty w zakresie różnych nawierzchni, 77211400-6 - Usługi wycinania drzew, 45112710-5 - Roboty w zakresie kształtowania terenów zielonych, co odpowiada Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług PKWiU 45 „Roboty budowlane”, a nie klasyfikacji jako usługi związane z kulturą. W związku z powyższym wykonawca zobowiązany był do zastosowania stawki podatku VAT w wysokości 22 %, gdyż przedmiotem zamówienia było kompleksowe wykonanie określonych w zamówieniu robót budowlanych. W przypadku rewitalizacji murów obronnych mamy do czynienia z robotami budowlanymi konserwatorskimi, zatem do całości przedmiotu zamówienia należało zastosować stawkę właściwą dla robót budowlanych - czyli 22 %. Na potwierdzenie swoich twierdzeń załączył opinię biegłego rewidenta - Pani Aliny Gumkowskiej, która to opinia potwierdza, iż usługi budowlane (PKWiU 45) polegające na „przebudowie i wzmocnieniu murów (ul. Hoża)”, jako prace budowlane, nie mieszczą się w grupowaniu PKWiU: ex 92, a tym samym nie mogą być objęte zwolnieniem od podatku towarów i usług. Prace określone przez zamawiającego mają polegać na odbudowie, rekonstrukcji i konserwacji obiektów historycznych i mieszczą się w zakresie PKWiU 45.

Argumentował, że zamawiający miał wątpliwości co do prawidłowości zastosowanej w uznanej za najkorzystniejszą ofercie stawki podatku VAT, o czym świadczy pismo, w którym zamawiający zwrócił się do Ekoinbud sp. z o.o. z prośbą o wyjaśnienie stawki podatku VAT. Zamawiający przyjął wyjaśnienia Ekoinbud sp. z o.o., natomiast do odwołującego zamawiający nie zwracał się o wyjaśnienie zastosowanej stawki podatku VAT, tylko od razu odrzucił ofertę z uwagi na błąd w obliczeniu ceny polegający zastosowaniu nieprawidłowej stawki podatku VAT w wysokości 22 %. Tymczasem w przedstawionej przez Ekoibud sp. z o.o. interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy organ wydający przedmiotowy dokument oparł się na klasyfikacji usług według PKWiU podanego przez Ekoinbud sp. z o.o. Świadczy o tym następujący zapis: *„Jednocześnie należy wskazać, że organ wydający interpretację indywidualną nie jest właściwy do weryfikacji poprawności dokonanej przez Wnioskodawcę klasyfikacji usług według PKWiU, gdyż zgodnie z Komunikatem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie trybu udzielania informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych (Dz. Urz. GUS Nr 1 poz. 11) zasadą jest, że zainteresowany*

podmiot sam klasyfikuje swoje towary i usługi według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach wprowadzonych rozporządzeniami Rady Ministrów lub stosowanych bezpośrednio na podstawie przepisów Wspólnoty Europejskiej. Tak więc to podatnika obciąża obowiązek i ryzyko prawidłowego sklasyfikowania wykonywanych usług. Zatem tutejszy organ podatkowy nie dokonał oceny poprawności przedstawionych przez Wnioskodawcę klasyfikacji statystycznych, w związku z czym, niniejszej odpowiedzi udzielono przy założeniu, że podana klasyfikacja jest prawidłowa". Podkreślił, iż w niniejszej sprawie istotny jest fakt właściwego zastosowania przedmiotowej klasyfikacji, gdyż nie jest sporne, iż w przypadku PKWiU 92.52.12-00.00 stosuje się stawkę podatku VAT w wysokości 0%, zaś w przypadku PKWiU 45 stosuje się stawkę podatku VAT w wysokości 22 %. Sporne jest właśnie zakwalifikowanie przedmiotowych robót do właściwej grupy, w związku z powyższym przedstawiona przez Ekoinbud sp. z o.o. interpretacja indywidualna nie potwierdza, iż zastosował on właściwą stawkę podatku VAT, zaś stawka zastosowana przez odwołującego jest nieprawidłowa.

Ponadto podniósł, że przyjęcie innej niż obowiązująca stawki podatku narusza zasady wymienione w art. 7 ustawy, a stawka podatku VAT nie może być przedmiotem „gry” oferentów w walce o uzyskanie zamówienia (tak orzekł Sąd Okręgowy w Rzeszowie, w Wyroku z dnia 5 czerwca 2009 r., sygn. akt VI Ga 28/09, 30/09). Zamawiający nie miał podstaw do odrzucenia oferty odwołującego, zaś w przypadku powzięcia wątpliwości co do właściwej stawki podatku VAT, powinien zwrócić się do odwołującego z prośbą o złożenie wyjaśnień.

Wskazał, że zamawiający podczas otwarcia ofert podał kwotę 2 901 275,94 zł, zaś wartość szacunkowa zamówienia wynosi (zgodnie z protokołem ZP-2) 2 378 095,03 zł. Z przedstawionych powyżej kwot wynika, iż zamawiający również zastosował do przedmiotowego zamówienia podatek VAT w wysokości 22 %. Stwierdził, iż zamawiający nie przedstawił żadnych dowodów na potwierdzenie faktu, że zastosowana przez odwołującego stawka podatku jest nieprawidłowa.

W dniu 19 lipca 2010 r. (wpływ bezpośredni do Prezesa Izby - prezentata) wykonawca Ekoinbud sp. z o.o., ul. Wielkopolska 5A, 80-180 Gdańsk (dalej „przystępujący”) – w odpowiedzi na wezwanie do wzięcia udziału w postępowaniu odwoławczym przekazany przez zamawiającego w dniu 15 lipca 2010 r. – zgłosił Prezesowi Izby przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego przekazując dnia 19 lipca 2010 r. kopię zgłoszenia za pośrednictwem faksu zamawiającemu i odwołującemu. Przystępujący argumentował, iż zastosowanie jednolitej stawki VAT w wysokości 22 % nie jest prawidłowe – należało zastosować stawkę 22 % dla robót budowlanych mieszczących się w dziale 45 PKWiU oraz zwolnienie podatkowe w zakresie usługi ochrony zabytków sklasyfikowanej w grupowaniu PKWiU 92.52.12-00.00.

Na rozprawie w dniu 26 lipca 2010 r. odwołujący oraz przystępujący potrzymali swoje stanowiska.

Uwzględniając załączoną do akt sprawy dokumentację przedmiotowego postępowania, w tym w szczególności postanowienia siwz i ofertę odwołującego, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia i stanowisko odwołującego oraz przystępującego złożone podczas rozprawy, Izba ustaliła, co następuje:

Wobec wszczęcia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, którego dotyczy rozpoznawane przez Izbę odwołanie, po dniu wejścia w życie ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy - Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2009 r. Nr 223, poz.1778) w sprawie znajdują zastosowanie przepisy Pzp w brzmieniu znowelizowanym.

Odwołanie, wobec nie stwierdzenia braków formalnych oraz w związku z uiszczeniem przez odwołującego wpisu, podlega rozpoznaniu. Ze względu na brak przesłanek uzasadniających odrzucenie odwołania Izba przeprowadziła rozprawę merytorycznie je rozpoznając w zakresie zarzutów dotyczących bezprawności odrzucenia

oferty odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. Izba nie badała poprawności wyboru oferty najkorzystniejszej, bowiem czynność ta nie mieści się w określonym w art. 180 ust. 2 Pzp katalogu czynności zamawiającego, na które przysługuje wykonawcom uprawnienie do wniesienia odwołania.

Izba ustaliła, że odwołujący legitymuje się uprawnieniem do korzystania ze środków ochrony prawnej, o których stanowi przepis art. 179 ust. 1 Pzp.

Biorąc pod uwagę zgromadzony w sprawie materiał dowodowy Izba stwierdziła, iż odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie.

Za podstawę rozstrzygnięcia Izba przyjęła następujące ustalenia faktyczne:

Zamawiający prowadzi postępowanie w celu udzielenia zamówienia na realizację projektu pn. *„Rewitalizacja centrum starego miasta etap I – mury obronne”*. W części VI siwz – *„Opis przedmiotu zamówienia”* wskazał, że przedmiot zamówienia obejmuje wykonanie robót budowlanych, w zakres których wchodzi wycinka drzew, roboty rozbiórkowe, roboty ziemne, rewaloryzacja murów z kamienia, rewaloryzacja ścian z cegły gotyckiej, wykonanie trawników, wykonanie nawierzchni, rozbiórka przebudówki oraz sieć kanalizacji deszczowej wraz z przyłączami i drenażem odwadniającym, jak również wykonanie pozostałych robót, zgodnie z dokumentacją projektową i specyfikacją techniczną wykonania i odbioru robót budowlanych z wyłączeniem obiektu położonego na działce nr 71 (pkt. VI.2. siwz). Przedmiot zamówienia został szczegółowo określony w dokumentacji projektowej i specyfikacji technicznej wykonania i odbioru robót budowlanych oraz w przedmiarze robót, które załączono do siwz (VI.3. siwz). Dalej w siwz zostało stwierdzone, że mury objęte są prawną ochroną konserwatorską na podstawie art. 7 pkt 1 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2003 r. Nr 162, poz. 1568 ze zm.) oraz decyzji Wojewódzkiego Konserwatora zabytków z dnia 17 grudnia 1957 r. W strefie konserwatorskiej „A” ochrona polega na utrzymaniu zasadniczych elementów zabudowy, utrzymaniu istniejącej substancji zabytkowej i o wartościach kulturowych oraz podlega ustaleniom konserwatorskim odnośnie charakteru i skali nowej uzupełniającej zabudowy. W obrębie strefy „W” przedmiotem ochrony pozostają znajdujące się lub mogące się znajdować w jej obrębie nieruchome zabytki archeologiczne. Wszelkie prace ziemne muszą być prowadzone pod ścisłym nadzorem konserwatorskim. Prace rozbiórkowe i budowlane powinny być prowadzone pod kierunkiem *„doświadczonego, uprawnionego konserwatora”*

(pkt VI.4. siwz). W pkt. IV.5. siwz zamawiający wymagał, aby przedmiot zamówienia wykonać m.in. *„zgodnie z warunkami określonymi przez Urząd Ochrony Zabytków”*.

W części XIII siwz – *„Opis sposobu obliczenia ceny”* zamawiający wskazał, iż cena ofertowa jest ceną ryczałtową i musi obejmować wszystkie koszty związane z wykonaniem całego zakresu przedmiotu zamówienia *„łącznie z obowiązującym podatkiem VAT, ewentualnymi zniżkami i upustami zaproponowanymi przez Wykonawcę. Zaproponowana przez Wykonawcę cena jest ceną ostateczną i nie może ulec zmianie, za wyjątkiem ustawowej zmiany podatku VAT”* (pkt XIII.3. siwz). *„Zastosowanie przez wykonawcę stawki podatku VAT od towarów i usług niezgodnej z obowiązującymi przepisami tj. zgodnymi z ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), spowoduje odrzucenie oferty”* (pkt XIII.6. siwz). Ponadto w pkt. XIII.7. siwz zamawiający wskazał, że *„Błąd w obliczeniu ceny spowoduje odrzucenie oferty”*.

W części XIV zamawiający przyznał kryterium ceny (*„cena ryczałtowa brutto”*) wagę – 100%.

Odwołujący złożył ofertę proponując realizację zamówienia za cenę ryczałtową brutto 2 930 684 zł, w tym wartość netto 2 402 200 zł oraz wartość 22% podatku VAT 528 484 zł. (k. 1 oferty).

W ofercie przystępującego w pkt. 3.2. została wskazana cena ryczałtowa brutto 2 063 526,46 zł, w tym wartość netto 2 003 995,80 zł. Ponadto przystępujący podał, że *„Od kwoty netto 270 593,89 wartość podatku (22%) VAT wynosi 59 530,66 PLN. Kwota 1 733 401,91 PLN zwolniona z VAT zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”* (k. 1 oferty). Odwołujący załączył oświadczenie z dnia 1 czerwca 2010 r. podając postawę prawną zastosowania stawki innej niż 22 % (k. 4 oferty). Podniósł, iż w pozycji 11 załącznika nr 4 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług wymienione zostały usługi sklasyfikowane pod symbolem PKWiU ex 92 tj. usługi związane z kulturą. W dziale 92 PKWiU z dnia 18 marca 1997 r. zamieszczone są usługi związane z kulturą, rekreacją i sportem – pod poz. 92.52 ujęto usługi muzealnictwa oraz ochrony zabytków (PKWiU 92.52.12 – Usługi ochrony zabytków). Do oferty został załączony także harmonogram rzeczowo-finansowy, w którym w poz. 4 (rewaloryzacja murów z kamienia), 6 (rewaloryzacja ścian z cegły gotyckiej), 11 (zabezpieczenie relikwów archeologicznych, badania archeologiczne, prace konserwatorskie) *„koszt netto”* jest równy *„całkowitemu kosztowi w PLN (cena brutto)”* (k. 41 oferty).

Pismem z dnia 9 czerwca 2010 r. odwołujący – po zapoznaniu się z ofertami – poinformował zamawiającego o błędach w obliczeniu ceny w ofertach pozostałych

wykonawców polegających na nie naliczeniu podatku VAT dla części robót budowlanych. Wyjaśnił, iż pozostali wykonawcy błędnie przyjęli, iż część robót będących integralną częścią robót budowlanych objęta jest zwolnieniem od podatku VAT jako usługi ochrony zabytków.

Biorąc powyższe pod uwagę zamawiający pismem z dnia 14 czerwca 2010 r. działając na podstawie art. 87 ust. 1 ustawy wystąpił do wykonawców, w tym do przystępującego o wyjaśnienie, dlaczego w harmonogramie rzeczowo-finansowym w pozycjach 4, 6 oraz 11 została zastosowana stawka podatku VAT inna niż 22 %. W odpowiedzi pismem datowanym na 16 czerwca 2010 r. przystępujący wyjaśnił, powołując się na wieloletnią praktykę, iż stosowanie mieszanej stawki VAT przy realizacji i rozliczaniu „tego typu inwestycji” nie jest kwestionowane przez organy skarbowe. W celu poparcia swojego stanowiska załączył interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 16 grudnia 2009 r. (sygn. ITPP1/443-905/09AJ), wydaną – jak stwierdził - w analogicznym stanie faktycznym, z której wynika, iż w przypadku wykonywania równoległe robót budowlanych i usług polegających na ochronie zabytków, należy zastosować odpowiednio stawkę 22 % oraz zwolnienie od podatku od towarów i usług. Powołał się także na stanowisko wyrażone w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu (sygn. ILPP2/443-1029/08-6/JK). Argumentował, że część prac będzie prowadzonych „przez fachowy personel uznany za właściwy do wykonywania takich prac na obiekcie historycznym, pod kierunkiem uprawnionego konserwatora, zgodnie z warunkami określonymi przez Urząd Ochrony Zabytków. W związku z tym będą to prace zaliczane do grupowania PKWiU 92.52.12 - 00.00 – usługi ochrony zabytków. W konsekwencji ww. prace powinny zostać zwolnione od podatku od towar i usług”.

Uwzględniając powyższe w dniu 9 lipca 2010 r. zamawiający za pośrednictwem faksu oraz drogą elektroniczną zawiadomił odwołującego o wyborze oferty najkorzystniejszej złożonej przez przystępującego oraz o odrzuceniu jego oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, bowiem zawiera błąd w obliczeniu ceny polegający na zastosowaniu dla całości zamówienia 22 % stawki podatku VAT, podczas gdy prace związane z rewaloryzacją murów z kamienia objętych prawną ochroną konserwatorską, rewaloryzacje ścian z cegły gotyckiej, zabezpieczenie relikwów archeologicznych, badania archeologiczne oraz prace konserwatorskie będą prowadzone „przez fachowy personel uznany za właściwy do wykonywania ww. prac na obiekcie historycznym, pod kierunkiem uprawnionego konserwatora, zgodnie z warunkami określonymi przez Urząd Ochrony Zabytków. W związku z tym będą to prace zaliczane do grupowania PKWiU 92.52.12-00.00 – usługi ochrony zabytków i konserwacji są zwolnione od podatku od towar i usług”. Wskazał także,

iż „Ustalenie prawidłowej stawki podatku VAT należy do obowiązku Wykonawcy”. W tym zatem stanie rzeczy należało odrzucić ofertę odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy.

Z przywołaną argumentacją nie zgodził się odwołujący dowodząc w odwołaniu bezprawności działań zamawiającego w przedmiotowym zakresie.

W świetle powyższego Izba zważyła, co następuje:

Przedmiotem sporu jest czynność zamawiającego polegająca na odrzuceniu oferty odwołującego ze względu na zastosowanie przez tego wykonawcę stawki 22 % podatku od towarów i usług co do całego przedmiotu zamówienia zamiast stawki 22 % dla robót budowlanych, a dla usług ochrony zabytków - zwolnienia od podatku od towarów i usług. Tym samym odpowiedzi wymaga pytanie czy zamawiający zobowiązany był w świetle stanu faktycznego analizowanej sprawy do odrzucenia oferty odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

Na wstępie zwrócić należy uwagę, iż w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, którego dotyczy rozpatrywane przez Izbę odwołanie, stawka podatku od towarów i usług nie została wprost określona i narzucona przez zamawiającego w postanowieniach siwz, jako wiążąca dla wykonawców. Zamawiający poprzestał na stwierdzeniu w pkt. XIII.6. siwz, iż „Zastosowanie przez wykonawcę stawki podatku VAT od towarów i usług niezgodnej z obowiązującymi przepisami tj. zgodnymi z ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm. zm.), spowoduje odrzucenie oferty”.

Dostrzec trzeba także, że orzecznictwo Izby w odniesieniu do zagadnienia odrzucenia oferty z powodu zastosowania niewłaściwej stawki podatku od towarów i usług wywołuje rozbieżności. Wyrażane są poglądy, że podanie nieprawidłowej stawki tego podatku stanowi błąd w obliczeniu ceny nie podlegający poprawieniu, co skutkuje obowiązkiem odrzucenia oferty (przykładowo wyrok z 5 lutego 2009 r. w sprawie KIO/UZP 107/09), jak i że kwestia podatku od towarów i usług w ogóle nie może być przedmiotem analizy ze strony zamawiającego, a następnie Izby – w ramach środków ochrony prawnej (wyrok KIO z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie o sygn. KIO/UZP 242/10 i KIO/UZP 260/10). Wskazywano także w orzecznictwie, że uznanie za poprawną oferty z nieprawidłową

(zawyżoną stawką podatku od towarów i usług) nie stoi w sprzeczności z wyrażoną w art. 7 ustawy zasadą równego traktowania wykonawców (wyrok KIO z dnia 12 sierpnia 2009 r. w sprawie o sygn. UZP/KIO 987/09)

Izba, na gruncie stanu faktycznego niniejszej sprawy, po przeanalizowaniu występujących okoliczności, z uwzględnieniem argumentacji, które legły u podstaw wcześniejszych orzeczeń Izby w odniesieniu do analogicznego zagadnienia prawnego, uznała, iż niewłaściwe wskazanie stawki podatku od towarów i usług nie stanowi błędu w obliczeniu ceny.

Przede wszystkim wymaga podkreślenia, iż cena jest nieodłącznym elementem oferty, która stanowi zgodnie z art. 66 § 1 w zw. z art. 60 kc złożone w sposób wiążący wobec drugiej strony oświadczenie woli zawarcia umowy na konkretnych warunkach. Należy przyjąć, że cena jest zasadniczym elementem oferty. Nie ulega wątpliwości, że w postępowaniu, którego celem jest zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego wykonawca ma niewielki wpływ na przedmiot tego postępowania – ten bowiem określa siwz, natomiast cena jest tym elementem oferty, który w zasadzie w całości jest objęty sferą dyspozytywności wykonawcy (wyjąwszy teoretyczną jedynie sytuację, gdy będziemy mieli do czynienia z ceną sztywną w rozumieniu 537 § 1 kc). Trzeba także wskazać, iż podatek od towarów i usług jest elementem ceny, zatem zastosowanie właściwej stawki podatku objęte jest sferą dyspozytywności wykonawcy. W konsekwencji należy przyjąć, że cena podlega kontroli zamawiającego tylko w takim zakresie, jaki wynika wprost z przepisów prawa.

Istotne wskazówki w odniesieniu do ceny, jej charakteru, a także znaczenia w jej ustaleniu podatku od towarów i usług na gruncie postępowania w sprawie o zamówienie publicznego dotyczącego robót budowlanych zawarte zostały w uzasadnieniu uchwały Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006 r. (sprawa o sygn. III CZP 54/06), gdzie Sąd Najwyższy rozważał zagadnienie wpływu zmian podatku VAT na treść zobowiązania, w szczególności na obowiązek zapłaty ceny (wynagrodzenia), którego źródłem jest umowa zawarta przed zmianą stawki VAT. Uwagi poczynione przez ten Sąd zdają się nie tracić swego znaczenia w odniesieniu do charakteru stawki podatku od towarów i usług w ustaleniu ceny i cenotwórczego charakteru tego podatku. Sąd Najwyższy wyraził pogląd, że nie tracą na aktualności w odniesieniu do postępowania o zamówienie publiczne oraz ceny ofertowej w tym postępowaniu poglądy wyrażone w orzecznictwie, zgodnie z którymi:

- „*podatek VAT jest podatkiem „cenotwórczym” w tym sensie, że sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, był uprawniony do wliczenia do niej podatku VAT*”;

- „(...) o wysokości ceny, jaką nabywca towaru lub usługi obowiązany był zapłacić, decydowała treść umowy ze sprzedawcą. Cena nie obejmuje podatku VAT, jeżeli umowa nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku”;
- „w ramach swobody umów (art. 353¹ k.c.) strony mogą określić cenę, którą nabywca ma zapłacić sprzedawcy za towar lub usługę. Strony mogą się również swobodnie umówić co do tego, czy podatek VAT będzie, czy też nie będzie stanowił elementu ceny za sprzedany towar lub usługę. Rozstrzygnięcie więc, czy strona zobowiązana jest do zapłacenia, jako elementu wynagrodzenia za wykonaną usługę, kwoty odpowiadającej podatkowi VAT należnemu od tej usługi, zależy od treści umowy zawartej przez strony”;
- „art. 1 ust. 2 ustawy o cenach z 1982 r. umożliwił przerwienie w umowie na nabywcę ciężaru opodatkowania podatkiem VAT nabytego przez niego towaru lub usług, jednak przepis ten nie stanowił podstawy prawnej do dochodzenia od nabywcy ceny obejmującej podatek VAT, jeżeli umowa zawarta przez strony nie przewidywała jako elementu ceny tego podatku”.

Podkreślił dalej Sąd Najwyższy w uchwale, iż „należy odnieść się do art. 3 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 5.07.2001 r. o cenach. Zdefiniowano w nim pojęcie ceny jako „wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest zobowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym”. Z przepisu tego wynika tylko tyle, że cena, a więc świadczenie, które kupujący zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy, obejmuje podatek VAT. Oznacza to tym samym, że sprzedawca nie będzie miał możliwości żądania dodatkowego świadczenia ponad uzgodnioną cenę, powołując się na to, że nie uwzględnia ona podatku VAT. Jeśli tak, to nie ulega wątpliwości, że przepis ten per se nie stwarza także podstawy prawnej, by w przypadku podwyższenia podatku VAT, które nastąpiło po zawarciu umowy, sprzedawca mógł żądać zapłaty odpowiednio zwiększonej ceny. Z podstawowych zasad prawa zobowiązań wynika wniosek, że zakres obowiązku dłużnika w zasadzie obejmuje to, co wynika z treści zobowiązania. Jeśli więc przy zawieraniu umowy uzgodniono cenę obejmującą VAT wg określonej stawki, to treść art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach nie stwarza uprawnienia do podniesienia ceny w razie zmiany stawki podatku VAT. Takiej podstawy prawnej nie stwarzają również przepisy ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Ustawa ta bowiem nie przesądza w żadnym stopniu o wysokości wynagrodzenia za dokonanie określonej czynności cywilnoprawnej. Ta kwestia objęta jest uzgodnieniem między stronami. Strony oczywiście uwzględniają zwykle wysokość podatku przy ustaleniu wysokości świadczenia, co jednak nie uzasadnia wniosku, że de iure wysokość podatku rozstrzyga o wysokości świadczenia. Występuje tu zależność odwrotna: wysokość podatku

zależy od wysokości świadczenia uzgodnionego między stronami. Sama zmiana stawki podatku VAT nie jest więc samoistną podstawą do zmiany treści zobowiązania już choćby z tego względu, że po wzroście stawki VAT sprzedawcy nie muszą przerzucić zwiększonego obciążenia na nabywców. (...)”.

Przywołane rozważania Sądu Najwyższego potwierdzają, że cena, w skład której wchodzi podatek od towarów i usług (kwota tego podatku ustalona w wyniku zastosowania właściwej stawki), jest kategorią w pełni umowną, podlegająca dyspozycji wykonawcy, który składa ofertę i na rzecz którego będzie dokonywana zapłata wynagrodzenia za wykonanie zamówienia. Wniosek powyższy znajduje wprost umocowanie w brzmieniu art. 14 oraz 139 ust. 1 ustawy, zgodnie którymi do czynności podejmowanych przez zamawiającego i wykonawców w postępowaniu o udzielenie zamówienia stosuje się przepisy kodeksu cywilnego, jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej oraz że do umów w sprawach zamówień publicznych stosuje się przepisy kodeksu cywilnego, jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej.

Uwzględniając powyższe Izba stoi na stanowisku, iż wskazanie stawki podatku od towarów i usług staje się elementem oświadczenia woli wykonawcy w części dotyczącej zaoferowanej ceny i jako takie oświadczenie woli nie może być przez drugą stronę transakcji kwestionowane. Zatem określenie ceny, za jaką wykonawca oferuje wykonanie zamówienia zgodnie z zawartymi w siwz wymaganiami zamawiającego, składa się na oświadczenie woli tego wykonawcy, przy czym – ze wskazanych wyżej względów - treścią tego oświadczenia objęta jest także stawka podatku od towarów i usług, bowiem tylko wykonawca może decydować o zastosowaniu tej lub innej stawki tego podatku. Jeżeli zatem intencja wykonawcy, co do wykonania zamówienia za podaną cenę, uwzględniającą odpowiedni wedle uznania tego wykonawcy podatek od towarów i usług nie budzi wątpliwości, to rzeczą zamawiającego jest przyjąć tak złożone oświadczenie woli i poddać je ocenie zgodnie z jego treścią. Jak słusznie bowiem stwierdził zamawiający w piśmie informującym o wyniku postępowania z dnia 9 lipca 2010 r. *„Ustalenie prawidłowej stawki podatku VAT należy do obowiązku Wykonawcy”*.

Zakwalifikowanie nieprawidłowej - w ocenie zamawiającego - stawki podatku VAT zawartej w cenie odwołującego do błędu w obliczeniu ceny należy zatem uznać za nadmierne przenoszenie regulacji administracyjnoprawnych w sferę normowania prawa cywilnego, którego zamówienia publiczne jako umowy pomiędzy zamawiającymi a wykonawcami są częścią, za czym przemawia treść art. 2 pkt. 13 i art. 14 ustawy. Przepisy kodeksu cywilnego nie przewidują sankcji nieważności wobec czynności cywilnoprawnych,

które niewłaściwie opodatkowano, a strony czynności nie są zobowiązane do kontrolowania prawidłowości wywiązywania się przez ich kontrahentów z obowiązków podatkowych.

W ocenie Izby potwierdzeniem tezy, zgodnie którą ustalenie wysokości podatku od towarów i usług wchodzącego w skład ceny leży wyłącznie w kompetencji wykonawcy, jest regulacja zawarta w przepisach prawa podatkowego.

Izba wyraża pogląd, iż obowiązek zaklasyfikowania do właściwego grupowania statystycznego, a w konsekwencji zastosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług spoczywa na wykonawcy (podatniku – na gruncie przepisów prawa podatkowego). Podkreślić trzeba także, że to na wykonawcy (na gruncie prawa podatkowego - podatniku podatku od towarów i usług, a zarazem wystawcy faktury) ciąży obowiązek prawidłowego ustalenia stawki podatku od towarów i usług w odniesieniu do dokonywanej transakcji. Zgodnie bowiem z art. 103 z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.) dalej „ustawa od podatku od towarów i usług”, podatnicy oraz inne podmioty wystawiające faktury są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego. Natomiast art. 106 ust. 1 przywołanej ustawy stanowi, iż podatnicy są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy.

Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie trybu udzielania informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych (Dz.Urz. GUS z 2005 r. Nr 1, poz. 11) stanowi, że zgodnie z zasadami metodycznymi klasyfikacji, zasadą jest, że zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroki i usługi), towary, środki trwałe i obiekty budowlane według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach, wprowadzonych rozporządzeniami Rady Ministrów lub stosowanych bezpośrednio na podstawie przepisów Wspólnoty Europejskiej. W przypadku trudności w ustaleniu właściwego grupowania, w tym rodzaju prowadzonej działalności zainteresowany podmiot może zwrócić się z wnioskiem do Urzędu Statystycznego w Łodzi, który udziela informacji w zakresie stosowania niektórych standardów klasyfikacyjnych. Korzystając ze wskazanych uprawnień odwołujący pismem z dnia 15 lipca 2010 r. (przedłożonym na rozprawie w poczet materiału dowodowego), w celu wykazania prawidłowości zastosowanej przez siebie stawki podatku od towarów i usług zwrócił się do właściwego urzędu statystycznego o zakwalifikowanie podanych w piśmie robót budowlanych będących przedmiotem zamówienia wg klasyfikacji

PKWiU – do wniosku załączył siwz oraz przedmiary robót. W odpowiedzi Urząd Statystyczny w Łodzi pismem z dnia 22 lipca 2010 r. (przedłożonym na rozprawie przez odwołującego w poczet materiału dowodowego) wskazał, że roboty budowlane wykonywane w budynkach i obiektach zabytkowych pod nadzorem konserwatorskim – związane z remontami, rozbudową, nadbudową, adaptacją tych obiektów do potrzeb współczesnych lub ich bieżącą konserwacją np. roboty betoniarskie, murarskie, tynkarskie, stolarskie, malarskie, izolacyjne, wykonywanie obróbek blacharskich itp. mieszczą się w dziale PKWiU 45 „*Roboty budowlane*” w odpowiedniej podkategorii, w zależności od rodzaju wykonywanych prac. Przykładowo wymienione w ww. piśmie usługi rewaloryzacji murów i ścian mieszczą się w grupowaniu PKWiU 45.4 „*Roboty budowlane wykończeniowe*”. Wskazał także, że usługi konserwacji zabytków, z wyjątkiem prac budowlanych, wykonywane pod nadzorem konserwatorów zabytków przez renowatorów zabytków, pomocników konserwatorów i inny fachowy personel, uznany za właściwy do wykonywania tego rodzaju prac w obiekcie zabytkowym wpisanym do rejestru zabytków wraz z opracowaniem programu prac konserwatorskich oraz odpowiedniej dokumentacji oraz usługi przeprowadzania badań archeologicznych, mieszczą się w grupowaniu PKWiU 92.52.12-00.00 – „*Usługi ochrony zabytków*”. Odwołujący z powyższego wywodził, iż zastosował w swojej ofercie prawidłową stawkę podatku od towarów i usług, gdyż Urząd Statystyczny w Łodzi potwierdził, iż przedmiot zamówienia mieści się w grupowaniu PKWiU 45.4.

Odnosząc się do powyższego, zważywszy, że to wykonawca składający ofertę winien w niej uwzględnić odpowiednią - jego zdaniem - stawkę podatku od towarów i usług, gdyż on to potem będzie wystawiał na rzecz zamawiającego fakturę (lub faktury) za wykonanie zamówienia, stwierdzić trzeba, iż przedłożona na rozprawie przez odwołującego informacja Urzędu Statystycznego w Łodzi z dnia 22 lipca 2010 r. stanowić może dla odwołującego ewentualne wskazówkę, co do zastosowania przez niego określonej stawki podatku od towarów i usług. Jak Izba wskazał jednak na wstępie przyjęcie w cenie towaru lub usługi takiej lub innej stawki podatku od towarów i usług jest wyłącznym uprawnieniem podatnika - wystawcy faktury (czyli wykonawcy na gruncie zamówień publicznych). Izba zwraca uwagę, że interpretacja klasyfikacji statystycznej Urzędu Statystycznego w Łodzi wydana na podstawie art. 25 ust. 1 pkt 6 i ust. 2 ustawy z 1995 r. o statystyce publicznej (Dz. U. z 1995 r. Nr 88, poz. 439 ze zm.), nie jest wiążąca ani dla organu podatkowego, ani dla podatnika.

Strony w niniejszym postępowaniu prezentowały odmienne stanowiska w zakresie prawidłowości zastosowania stawki w odniesieniu do prac związanych z rewaloryzacją murów z kamienia, rewaloryzacją ścian z cegły gotyckiej, zabezpieczeniem relikwów archeologicznych, badaniami archeologicznymi oraz pracami konserwatorskimi. Zdaniem

zamawiającego w odniesieniu do tej części zamówienia występuje zwolnienie od podatku od towarów i usług, podczas gdy odwołujący twierdził, iż cały przedmiot zamówienia winien być objęty stawką 22 %. Przystępujący przedłożył w toku postępowania interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 16 grudnia 2009 r. (sygn. ITPP1/443-905/09AJ) oraz przytoczył stanowisko wyrażone w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu (sygn. ILPP2/443-1029/08-6/JK) argumentując, iż wydane zostały w analogicznych stanach faktycznych do tego, rozpoznawanego przez Izbę. Żadna z tych interpretacji nie była uzyskana na wniosek odwołującego ani zamawiającego w tym postępowaniu.

W tym miejscu podkreślenia wymaga, iż za niedopuszczalne należy uznać prowadzenie postępowania dowodowego na okoliczność prawidłowej bądź nie stawki podatku od towarów i usług w oparciu o złożone interpretacje prawa podatkowego i uzależnianie od wyniku tak dokonanego „postępowania dowodowego” rozstrzygnięcia kwestii poprawności decyzji zamawiającego polegającej na odrzuceniu oferty odwołującego z powodu zastosowania nieprawidłowej, jego zdaniem, stawki podatku od towarów i usług.

Izba stoi na stanowisku, że zarówno zamawiający jak również Izba nie jest organem właściwym do rozpatrywania sporów na płaszczyźnie interpretacji przepisów prawa podatkowego – to zadanie należy do kompetencji Ministra Finansów (z jego upoważnienia dyrektorów czterech izb skarbowych – wydających interpretacje indywidualne lub samodzielnie – w zakresie wydawania interpretacji ogólnych w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, o czym stanowi art. 14 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa tj. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. – dalej „Ordynacja podatkowa”) bądź – w ramach postępowania podatkowego a następnie kontroli skarbowej – naczelników urzędów skarbowych lub w ramach kontroli skarbowej – dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Tym samym trzeba stwierdzić, że zamawiający, który nie wydał jednoznacznych dyspozycji co do sposobu obliczenia ceny ofertowej w zakresie naliczenia podatku, nie miał prawa - na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy - odrzucić oferty, w której została cena obliczona w inny sposób, aniżeli zamawiający uznaje za zgodny z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego. Ponadto, zgodnie z art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług, to na wykonawcy ciąży obowiązek obliczenia i wpłacenia podatku w odpowiednim terminie. Dlatego zamawiający powinien oprzeć się na wyliczeniach wykonawcy. W przypadku wystąpienia ewentualnych błędów w zastosowaniu stawki podatku od towarów i usług to na podatniku – wystawcy faktury (wykonawcy) będzie ciążył obowiązek właściwego uregulowania podatku oraz to on będzie odpowiadał za jego niewłaściwe naliczenie i przekazanie przed organami skarbowymi, a także ponieść

ewentualną odpowiedzialność na gruncie prawa karnego skarbowego. Zamawiający nie jest uprawniony do dokonywania wiążącej interpretacji w zakresie właściwej stawki podatku od towarów i usług w inny sposób, aniżeli poprzez wyraźne wskazanie sposobu obliczenia ceny w ofercie. W konsekwencji zamawiający nie jest uprawniony do weryfikowania tej stawki w ofercie wykonawcy, tak jak nie jest uprawniony do weryfikowania oświadczenia woli wykonania zamówienia za wskazaną cenę w innym zakresie, aniżeli wynikający z art. 90 Pzp. Właściwe do weryfikacji (która – co trzeba pokreślić – ma charakter następczy, będący wynikiem kontroli, względnie czynności sprawdzających) i przeprowadzania kontroli w tym zakresie są organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, zaś wykonawca (podatnik) określa jedynie stawkę podatku, zgodnie z przytoczonym przepisem art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług (tak też uzasadnienie wyroku KIO/UZP 987/09).

Powyższe wynika wprost z wyrażonej w Konstytucji zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), zgodnie z którą organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Oznacza to, iż organy władzy publicznej nie mogą podejmować działań bez podstawy prawnej zawartej w odpowiednich przepisach kompetencyjnych: w analizowanym zakresie będzie to art. 2, 2a, 3 i 3 a ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, ze zm.) - dla dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, czy art. 13, 14a Ordynacji podatkowej – dla organów podatkowych. Przepisy te, jako z natury sankcyjne i wiążące się z pewną dolegliwością na gruncie prawa podatkowego wyposażone są w szereg instrumentów gwarancyjnych zapewniających możliwość obrony w postępowaniu, a w każdym razie przewidują możliwość naprawienia wadliwej z punktu widzenia prawa podatkowego czynności poprzez możliwość korekty deklaracji w wyniku dokonanych w protokole kontroli ustaleń. Nie sposób natomiast znaleźć takiej podstawy w ustawie. Nie stanowi jej art. 89 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy.

Jak zostało wskazane, stawkę podatku od towarów i usług określa podatnik. Interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dokonuje Minister Finansów, która to czynność podlega kontroli wojewódzkich sądów administracyjnych. Poprawność stosowania prawa podatkowego podlega kontroli organów podatkowych w toku postępowania podatkowego (art. 120 i nast. Ordynacji podatkowej). Decyzje administracyjne wydawane przez organy podatkowe podlegają kontroli w ramach kontroli działalności administracji publicznej, przez sądy administracyjne, która obejmuje m.in. rozpoznawanie skarg na decyzje administracyjne (art. 3 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2002 r. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Ustawodawca nie przyznał natomiast zamawiającemu ani Izbie kompetencji do rozstrzygania sporów w zakresie prawa podatkowego. Podkreślenia wymaga, że kompetencja ta nie może być domniemywana. Przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy,

nie stanowi o kognicji zamawiającego ani Izby w tym zakresie. Skoro bowiem zamawiający nie ma podstaw do określania w sposób wiążący dla podatnika stawek podatku od towarów i usług, które to uprawnienie przysługuje organom podatkowym, to również Izbie, w trybie dokonywania kontroli decyzji zamawiającego, takie uprawnienie nie przysługuje.

Brak jest podstaw do przyjmowania przez zamawiającego (czy też Izbę - w ramach środków ochrony prawnej) stanowiska co do prawidłowości stawki, w oparciu o wydane interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, przyznając im charakter wiążący.

Podkreślenia wymaga, że interpretacje ogólne jak i interpretacje wydawane w indywidualnych sprawach w trybie art. 14a Ordynacji podatkowej, jak również wyjaśnienia Ministerstwa Finansów nie są wiążące dla organów podatkowych ani innych podmiotów. Przepisy obowiązujące od dnia 1 lipca 2007 r. nie zawierają normy stanowiącej o wiążącej mocy interpretacji indywidualnych dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Brak takiej normy pozostaje w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03 (Dz. U. Nr 122, poz. 1288), w którym orzeczono, iż art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym w 2004 r.) w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, jest niezgodny z art. 78 oraz art. 93 ust. 2 zdanie 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Uzasadnienie zawarte w tym wyroku zachowuje aktualność także w odniesieniu do interpretacji indywidualnych wydawanych na podstawie art. 14a Ordynacji podatkowej. W związku z powyższym stanowiskiem zawartym w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego dokonano nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących interpretacji indywidualnych, przewidując, że nie są one wiążące nie tylko dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, ale także dla samego zainteresowanego. Wynika to wprost z Ordynacji podatkowej - zgodnie z treścią jej art. 14b §1 interpretacja przepisów prawa podatkowego nie jest wiążąca dla podatnika, płatnika lub inkasenta. Podmioty te mogą, a nie muszą zastosować się do interpretacji. Przepisy przewidują jedynie ochronę dla podmiotu, który uzyskał interpretację w razie zachowania zgodnego z jej treścią (nie określa się wtedy albo nie ustala zobowiązania podatkowego za okres do wywarcia skutku zmiany lub uchylecia interpretacji; nie ustala się także dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie stosuje się innych sankcji wynikających z przepisów prawa podatkowego i przepisów karnych skarbowych). Oznacza to, że interpretacje, wyjaśnienia i opinie Ministra Finansów nie stanowią podstawy

rozstrzygnięć w sprawach podatkowych, mają natomiast charakter kierunkowy i przedstawiają dominującą linię orzecznictwa dotyczącą określonych przepisów. Indywidualne interpretacje podatkowe w postępowaniu o udzielenie zamówienia w takim przypadku mogą stanowić jedynie wskazówkę, co do sposobu interpretacji i stosowania właściwych w danej sprawie przepisów, a zawarte w nich rozstrzygnięcia i uzasadnienia nie mogą oddziaływać na zamawiających oraz inne organy w sposób wiążący.

Nie mogą zatem wspomniane interpretacje stanowić podstawy oceny innych podmiotów, w tym zamawiającego czy Izby.

Podkreślenia wymaga, że nie jest dopuszczalne sprowadzanie kwestii właściwej stawki podatku do postępowania dowodowego - w oparciu o przedłożone interpretacje prawa podatkowego. Następstwem powyższego byłoby bowiem uznanie, że dopuszczalne jest prowadzenie postępowania dowodowego na okoliczność obowiązującego prawa (tu - podatkowego, w zakresie prawidłowej stawki podatku od towarów i usług), a także dokonywanie oceny „dowodu” w postaci różnych interpretacji prawa podatkowego. Tymczasem stawka podatku od towarów i usług nie wynika z jakichkolwiek decyzji organów podatkowych (interpretacji), które w tym przedmiocie wiążące nie są, lecz z odpowiednich przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Izba wyraża opinię, że błędne wskazanie stawki podatku od towarów i usług, jakkolwiek niewątpliwie wpływa na cenę w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. z 2001 r. Nr 97, poz. 1050 ze zm.) - a tak, z mocy art. 2 pkt 1, należy rozumieć pojęcie ceny na gruncie ustawy - to nie stanowi błędu w obliczeniu w ścisłym tego słowa znaczeniu. Jest ono bowiem raczej wynikiem błędu co do prawa, będącego następstwem nieznaności regulacji prawa podatkowego obowiązującego w tym zakresie. Należy bowiem uwzględnić, że wskazanie nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług przy określeniu ceny oferty (tak całkowitej jak i dotyczącej odpowiedniej jej części) stanowi przyjęcie niewłaściwego założenia co do obowiązującego prawa podatkowego, stąd stanowi o ustaleniu tej ceny, nie zaś jej obliczeniu, skoro wynika nie z czynności natury czysto arytmetycznej (działań matematycznych), lecz z okoliczności obiektywnej, to jest z obowiązującego prawa (choć w konkretnym przypadku być może niewłaściwie zastosowanego). Błąd w obliczeniu ceny z założenia zawiera element działania niezamierzonego, takiego, które jest wynikiem omyłki, w odróżnieniu od świadomej decyzji wykonawcy co do zastosowania stawki podatku od towarów i usług.

Przeanalizowania w tym miejscu wymaga proces składający się na ustalenie ceny, który obejmuje:

- w pierwszej kolejności samodzielne oszacowanie przez wykonawcę elementów kalkulacyjnych ceny, jak przykładowo kosztów wykonania świadczenia (użycia odpowiednich materiałów, robocizny, wynagrodzeń pracowniczych, zakupu usług zewnętrznych), marży wykonawcy gwarantującej mu pewien zysk, a wreszcie obligatoryjnych narzutów wynikających z przepisów prawa, jak podatek od towarów i usług. Na tym etapie czynności składające się na kalkulację ceny stanowią zatem ustalenie elementów składających się na tę cenę, a nie jej obliczenie;
- dokonanie odpowiednich operacji arytmetycznych, stanowiących zsumowanie oszacowanych kosztów składających się na wykonanie świadczenia (co powinno tożsame z ustaleniem tzw. ceny netto), a następnie podstawienie ustalonej stawki procentowej podatku od towarów i usług oraz przemnożenie tych wartości. Dopiero zatem na tym etapie mamy do czynienia z obliczeniem ceny.

W świetle powyższego Izba uznała, iż utożsamianie pojęcia błędu w obliczeniu ceny z błędną stawką podatku od towarów i usług jest nieuprawnione. Błąd w obliczeniu ceny powinien odnosić się do omyłek rachunkowych lub rzeczowych związanych ze sposobem wyceny przedmiotu świadczenia (podstawy wyliczenia, objęcia nim wszystkich elementów, kompletności i prawidłowości wyliczeń), a nie do wynikającej z przepisów prawa stawki podatku, co do której zastosowania, naliczenia i odprowadzenia sprzedawcy towarów i usług będący płatnikami tego podatku, czyli przedsiębiorcy prowadzących profesjonalną działalność gospodarczą, podejmują świadome decyzje, bezpośrednio obciążające ich konsekwencjami nieprawidłowości w tym zakresie (z odpowiedzialnością karnoskarbową włącznie).

Tym samym zasadnym jest wniosek, że wskazanie niewłaściwej stawki podatku od towarów i usług nie stanowi błędu w obliczeniu ceny, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

Jak wykazano wyżej, w ustawie brak jest przepisu, który pozwalałby zamawiającemu dokonywać weryfikacji zachowania podatnika na gruncie norm prawa podatkowego (odmiennie od wyrażonego w art. 90 ustawy uprawnienia do badania poprawności kalkulacji ceny).

Powyższe wynika także z postulatu racjonalności ustawodawcy - jeśli system prawa podatkowego oraz zamówień publicznych stanowią elementy systemu finansów publicznych (pierwszy – po stronie dochodowej tego systemu, drugi zaś – jako jego kategoria wydatkowa), to należy przyjąć, że nie zawierają one rozwiązań pozostających systemowo w sprzeczności. Jak wskazuje bowiem literatura finansów publicznych „operacje finansowe

podmiotów publicznoprawnych, polegające na gromadzeniu dochodów i dokonywaniu wydatków, wypełniają pojęcie finansów publicznych” (Finanse publiczne i prawo finansowe, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Dom Wydawniczy ABC, Poznań 2006, s. 20). Jeżeli zatem – jak wykazano wyżej na podstawie wyraźnego brzmienia przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Ordynacji podatkowej – przepisy prawa podatkowego rozkładają ciężar i odpowiedzialność za prawidłowość zachowania w tym zakresie na podatnika, to należy przyjąć, że przepisy prawa zamówień publicznych nie przewidują tutaj rozwiązań natury niejako sankcyjnej (polegających na obowiązku odrzucenia oferty) w razie zastosowania nieprawidłowej stawki podatku.

Nie bez znaczenia dla dokonanej wyżej oceny pozostaje okoliczność, że błędne wskazanie stawki podatku od towarów i usług zawsze może być na gruncie przepisów prawa podatkowego naprawione. Istnieje bowiem możliwość korygowania wskazanej w fakturze kwoty podatku od towarów i usług - w przypadku błędów zawartych w fakturach ustawodawca przewidział możliwość ich korygowania za pomocą m.in. faktur korygujących. Zgodnie z § 14 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2008 Nr 212, poz. 1337 ze zm.), gdy podwyższono cenę po wystawieniu faktury lub w razie stwierdzenia pomyłki w cenie, stawce lub kwocie podatku bądź w jakiejkolwiek innej pozycji faktury, wystawia się fakturę korygującą. W myśl natomiast art. 81 – 81c Ordynacji podatkowej, korekcie podlegają także deklaracje podatkowe, w tym te dotyczące podatku od towarów i usług.

Jeśli zatem którakolwiek ze stron czynności prawnej na etapie wykonania umowy (wystawienia faktur) dojdzie do przekonania o zastosowaniu przez wykonawcę nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług, może zainicjować korektę w tym zakresie, przy czym w takim wypadku zamawiający zawsze zobowiązany będzie świadczyć nie więcej aniżeli przewidziano w umowie (co wynika z przytoczonego na wstępie wyroku Sądu Najwyższego) albo nawet mniej – jeśli strony w wyniku przesądzenia stawki podatku na niższą zadecydują o zmniejszeniu świadczenia należnego wykonawcy o wskazaną różnicę (co przecież w świetle prawa cywilnego nie jest niedopuszczalne, jako że oświadczenie woli w tym zakresie może być interpretowane, natomiast istotną wskazówką do takiej interpretacji mogłoby być zawarte w ofercie wskazanie kwoty netto za wykonanie zamówienia, jako tej, która odzwierciedla nakłady wraz z odpowiednim zyskiem). Zamawiający zobowiązany będzie do zapłaty kwoty wynikającej z wystawionej na jego rzecz faktury, przy czym ryzyko i odpowiedzialność na gruncie prawa podatkowego

oraz karnego skarbowego spoczywa na podatniku – wystawcy faktury (wykonawcy). Interes zamawiającego zatem także i w okolicznościach rozpoznawanej sprawy nie dozna uszczerbku - będzie on bowiem zobowiązany do zapłaty co najwyżej kwoty wskazanej w ofercie wybranej jako najkorzystniejsza. Jak bowiem wskazywano wyżej – skoro to na wykonawcy ciąży obowiązek wystawienia faktury (zatem i podania prawidłowej wysokości podatku od towarów i usług), zamawiający nie jest uprawniony do weryfikowania ceny w zakresie wysokości tego podatku.

Zatem należy uznać, że zamawiający winien był dokonać porównania złożonych ofert w takich kwotach jakie wykonawcy podali w złożonych ofertach z uwzględnieniem podanych przez nich kwot podatku od towarów i usług, a następnie na podstawie tak przeprowadzonej oceny dokonać wyboru najkorzystniejszej oferty.

Tym samym Izba stwierdziła, iż potwierdził się zarzut naruszenia art. 7 ust. 1 w zw. z art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, bowiem zamawiający bezzasadnie odrzucił ofertę odwołującego, mimo że nie zawiera błędu w obliczeniu ceny.

Niemniej jednak, zważywszy, iż oferta odwołującego jest droższa od oferty przystępującego uznanej przez zamawiającego za najkorzystniejszą w rozumieniu art. 91 ust. 1 i 2 Pzp, ponowna ocena ofert nie może mieć wpływu na wynik postępowania, skoro jedynym kryterium oceny ofert jest cena ryczałtowa brutto. Tym samym oferta przystępującego nadal pozostanie najkorzystniejsza.

W tym stanie rzeczy Izba działając na podstawie art. 192 ust. 2 Pzp oddaliła odwołanie, bowiem stwierdzone naruszenie przepisów ustawy (art. 7 ust. 1 oraz art. 89 ust. 1 pkt 6) nie może mieć istotnego wpływu na wynik postępowania.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 ustawy, czyli stosownie do wyniku postępowania z uwzględnieniem postanowień § 5 ust. 4 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. z 2010 r. Nr 41, poz. 238).

.....